



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 482/2017-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 9. októbra 2017 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava, zastúpenej spoločnosťou LEGAL & CORP s. r. o., Gajova 11, Bratislava, konajúcou prostredníctvom konateľ a advokáta JUDr. Tomáša Dujčika, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 57/2016 z 8. júna 2017 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 14. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len

„ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 1 Sžf 57/2016 z 8. júna 2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Sťažovateľka v sťažnosti uvádza, že Daňový úrad Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) u nej vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie január – december 2007, január – december 2008, január – december 2009, január 2010, marec – december 2010. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený 2. apríla 2013. Daňový úrad po ukončení vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 9104405/5/4412542/2013/Sia z 2. októbra 2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2010 vo výške 21 755 €.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu daňového úradu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím č. 1100302/1/4695/2014/1042 z 8. januára 2014 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.

4. Následne sťažovateľka podala Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd o žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 1 S 55/2014-119 z 28. januára 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) tak, že rozhodnutie finančného riaditeľstva v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

6. Sťažovateľka v sťažnosti ku postupu daňového úradu ako správcu dane počas daňovej kontroly uvádza:

«Správca dane nepriznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z dôvodu, že odpočítaním dane v sume 21.755,-EUR z faktúr č. F01006012, evidovanej pod č. 1091101714, sťažovateľ porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 19 ods. 1 citovaného zákona o dani z pridanej hodnoty. Správca dane mal na základe vykonaného šetrenia za preukázané, že k dodaniu zdaniteľného obchodu po materiálnej stránke v obchodnom reťazci spoločností [REDAKOVANÉ] – [REDAKOVANÉ] – [REDAKOVANÉ] – sťažovateľka, reálne nedošlo...

Dňa 16.02.2010 bola uzavretá zmluva o dielo medzi sťažovateľom ako objednávateľom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Na základe tejto zmluvy sa (v čase podania tejto ústavnej sťažnosti už zaniknutá) spoločnosť [REDAKOVANÉ] zaviazala zabezpečiť a pre sťažovateľa dodať nasledovné zdaniteľné obchody:

a) Výstavbu zateplenej haly multifunkčného dvoj skladu, označené ako sklad B, komplet s dodávkou inžinierskych sietí, s uzatvárateľnými protipožiarnymi a ďalšími oddeľovacími dvermi, osvetlením, kúrením,

b) Dodávku a montáž vysokonosných regálov pre sklad klampiarskych dielov a klampiarskej dielne haly A1, v dĺžke 88 m,

c) Dodávku a montáž ocelových nosníkov, ocelových stĺpov sendvičovej zateplenej strechy pre polyfunkčnú halu A2 s prekrytím pôvodnej prístavby A1 ponad hrebeň strechy,

d) Výťah vysokozdvížný do skladu v hale A1, klamp. dielne a skladu.

Podľa bodu 1 (v časti II.) Zmluvy o dielo na zhotovenie stavby bola dohodnutá zhotoviteľom a objednávateľom celková pevná cena 1.764.675,-EUR s DPH. Podľa bodu 1 (v časti m) Zmluvy o dielo na zhotovenie stavby termín dokončenia stavby bol dohodnutý do 01.12.2010.

V čase výkonu daňovej kontroly vykonával Daňový úrad aj kontrolu dane z pridanej hodnoty u dodávateľa deklarovaných zdaniteľných obchodov - daňového subjektu [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] za zdaňovacie obdobia roku 2009 a 2010.

V rámci kontroly správca dane preveroval, či vyfakturované služby deklarované na uvedených faktúrach boli uvedenou dodávateľskou spoločnosťou aj reálne dodané. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že spoločnosť [REDAKOVANÉ]

*predmetné tovary a služby nedodala, ale na vyfakturované práce (na ich dodanie) uzavrela dve zmluvy s inými daňovými subjektmi a to:*

*- so zhotoviteľom* [REDACTED]

*zo dňa 20. 02. 2010 a*

*- so zhotoviteľom* [REDACTED]

*zo dňa 20. 02. 2010,*

*Spoločnosť* [REDACTED] *(v čase podania tejto ústavnej sťažnosti už zaniknutá) vyfakturovala spoločnosti* [REDACTED] *práce vykonané v zmysle uzavretej zmluvy za obdobia marec - december 2010 faktúrami č. 20100304, 20100802, 20100907, 1011013, 1012011 a 1012016.*

*Spoločnosť* [REDACTED] *(v čase podania tejto ústavnej sťažnosti už zaniknutá) vyfakturovala spoločnosti* [REDACTED] *práce vykonané v zmysle uzavretej zmluvy za obdobia marec - júl 2010 faktúrami č. 20100307, 20100303, 20100402, 20100403, 20100406, 20100605, 20100704.*

*Správcovi dane na základe jeho vlastného šetrenia boli predložené aj nasledovné dôkazy:*

*1) Prehlásenie* [REDACTED] *konateľa spoločnosti* [REDACTED] *v ktorom prehlásil, že faktúry vystavené od 1.1.2010 do 31.3.2010 boli ním riadne vystavené, práce, resp. tovar týmito faktúrami deklarovany boli riadne zrealizované, zdaniteľné plnenie v nich uvedené bolo uskutočnené, daň bola priznaná a odvedená,*

*2) Prehlásenie* [REDACTED] *konateľa spoločnosti* [REDACTED] *v ktorom prehlásil, že faktúry vystavené od 1.1.2010 do 31.3.2010 boli ním riadne vystavené, práce, resp. tovar týmito faktúrami deklarovany, boli riadne zrealizované, zdaniteľné plnenie v nich uvedené bolo uskutočnené, daň bola priznaná a odvedená.*

*Z predložených listinných dôkazov vyplýva, že pán* [REDACTED] *dňa 13.11.2011 u notára uznal podpis na obidvoch prehláseniach za svoj vlastný.*

*Žalovaný ako odvolací orgán sa k predloženým, notársky overeným prehláseniam,* [REDACTED] *vyjadril, že nie sú vierohodnými dôkazmi, ktoré by potvrdili reálnosť obchodných transakcií...*

*... Je nespochybniteľné, že dielo tak ako bolo dojednané v písomnej zmluve o dielo zo dňa 16.02.2010 uzatvorenej medzi sťažovateľom ako objednávateľom a spoločnosťou*

██████████ ako dodávateľom bolo zhotovené. Existencia tejto stavby je nespochybniteľná, čo vyplýva aj zo skutočnosti, že správca dane ako prvostupňový správny orgán, ani Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj ako „žalovaný“) nikdy nepoužili argument ohľadom materiálnej neexistencie dodávok a stavby ako takej. Spochybňované zo strany žalovaného bolo v priebehu celého konania na prvostupňovom súde, či dielo dodal subjekt ██████████

Žalovaný relevantným spôsobom nespochybnil, že predmet dodávky existuje, ale táto skutočnosť nebola nikdy sporná, a to ani medzi účastníkmi konania.

Sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že samotný správca dane si osobne preveril, že dielo ako stavba stojí a teda materiálne došlo k plneniu, na základe ktorého si sťažovateľ uplatnil odpočet dane. Zo strany prvostupňového súdu už vykonaná miestna ohliadka, nakoľko táto skutočnosť nebola nikdy ani v správnom konaní, ani v konaní pred súdom sporná. Správny orgán, ktorý vydal prvostupňové správne rozhodnutie, ani žalovaný, nikdy v konaní nespochybovali to, že dielo ako také bolo zrealizované a predmet dodania sa uskutočnil. Sporná bola iba otázka, či toto plnenie uskutočnil pre sťažovateľa subjekt, ktorý mu ho fakturoval.

Sťažovateľ v konaní predložil všetky potrebné listinné dôkazy (vrátane vyššie spomenutých prehlásení p. ██████████), ktorými preukazoval skutočnosti podstatné pre posúdenie veci. Predložil faktúry od dodávateľa, písomnú Zmluvu o dielo uzatvorenú s dodávateľom, ako aj preberací protokol v ktorom sa konštatuje prevzatie a odovzdanie diela s konkrétnym popisom.

Ku skutočnostiam vyplývajúcim z dožiadania miestne príslušného správcu dane, že spoločnosť ██████████ a ██████████ sa na adrese sídla nenachádzajú, konateľ spoločnosti je v mieste trvalého pobytu neznámy, ako aj že tieto daňové subjekty nepodali za rok 2010 žiadne priznanie, sťažovateľ uvádza, že nemá povinnosť preukazovať daňové povinnosti iného subjektu. Sťažovateľ ako daňový subjekt preukázal nárok na odpočet DPH na vstupe daňovým dokladom evidovaným pod č. 109112288 a uplatnil si daň na vstupe podľa § 51, ods. 1, písmeno a. zákona č.222/2004 Z. z.. Vzhľadom k tomu, že prijaté zdaniteľné plnenie použil na svoje zdaniteľné plnenia, mal právo odpočtu v zmysle § 49, odsek 2, písmeno a zákona č.222/2004 Z. z.. Zároveň neboli kontrolou preukázané

*sťažovateľovi skutočnosti, že by neexistovali predmetné zdaniteľné plnenia, z ktorých si uplatnil daň na vstupe.»*

7. Sťažovateľka v priebehu konania na krajskom súde, ako aj v rámci vyjadrení k odvolaniu žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ako aj v odôvodnení sťažnosti podporila svoje tvrdenia ustanoveniami sekundárneho práva Európskej únie a početnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov Európskej únie v oblasti spoločného systému DPH, napr. Mahagében a Dávid, rozsudok z 21. 6. 2012, C-80/11; Bonik, rozsudok zo 6. 12. 2012, C-285/11; Maks Pen, rozsudok z 13. 2. 2014, C-18/13.

8. Sťažovateľka namieta, že najvyšší súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku odklonil od záverov krajského súdu, podľa ktorých žalovaný nespochybnil materiálnu existenciu zdaniteľného predmetu plnenia zo zmluvy. Najvyšší súd uviedol, že žalovaný síce nespochybnil materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia, avšak podľa neho sťažovateľka nepreukázala jeho existenciu a využitie. Najvyšší súd podľa sťažovateľky odmietol aplikáciu relevantnej judikatúry Súdneho dvora (rozhodnutia C-80/11 – Mahagében a Dávid a C-18/13 – Maks Pen), podľa ktorých je správca dane povinný objektívne preukázať, že samotná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca. Sťažovateľka opätovne zdôraznila, že v jej prípade boli splnené podmienky na odpočítanie DPH na vstupe, pretože je zdaniteľnou osobou v zmysle smernice Rady 2006/112; využíva uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a tovary a služby na vstupe boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Z uvedeného dôvodu právo na odpočet DPH na vstupe nemôže byť sťažovateľke v zásade zamietnuté okrem prípadu, že predmet plnenia neexistuje alebo zdaniteľná osoba vedela o daňovom podvode. Dôkazné bremeno preukázať mieru jeho účasti na daňovom podvode je na strane správcu dane.

9. Sťažovateľka zastáva názor, že porušovateľ neaplikoval právne závery vyplývajúce z rozsudkov Súdneho dvora, na ktoré v priebehu konania poukázala, napriek tomu, že právne otázky riešené v tomto konaní (právo na odpočet a nevyhnutné predpoklady na jeho vznik, dôkazné bremeno na strane správcu dane pri preukazovaní miery účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode) boli jednoznačne zodpovedané citovanou judikatúrou Súdneho dvora. Odmietavý prístup k aplikácii rozhodovacej praxe Súdneho dvora najvyšší súd odôvodnil práve nepreukázaním existencie stavby, čo nebolo v konaní sporné a sťažovateľka jej existenciu preukázala listinnými dôkazmi.

10. Extrémny nesúlاد právnych záverov najvyššieho súdu so skutkovými zisteniami krajského súdu a výklad, ktorý je v značnom nesúlade s obsahom súdnej praxe bez dostatočného odôvodnenia, považuje sťažovateľka za prejav arbitrárnosti, ktorá zakladá nepreskúmateľnosť, a teda i protiústavnosť napadnutého rozsudku.

11. Sťažovateľka tiež uviedla, že najvyšší súd ako odvolací súd tým, že zmenil rozsudok krajského súdu na základe (aj) odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom, a to bez toho, že by ho sám zopakoval, porušil zásadu ústnosti a priamosti, v zmysle ktorej vykonáva dokazovanie súd, ktorý rozhoduje vo veci, a to na pojednávaní, na ktoré predvolá účastníkov, ako aj zásadu zákazu prekvapivého rozhodnutia bez toho, že by bol oboznámený s predbežným názorom odvolacieho súdu.

12. Najvyšší súd podľa sťažovateľky požaduje, aby preukázala splnenie si daňových povinností ďalších subjektov, čím v jej prípade uplatnil excesívne dôkazné bremeno, ktoré je neprípustné a je v rozpore so zásadou rovnosti účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy.

13. Na tomto základe sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

*„a) Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 08.06.2017, spis. zn. 1Sžf/57/2016 bolo porušené základné právo sťažovateľa, upravené v čl. 46 ods. 1 a čl. 47*

*ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd*

*b) Ústavný súd Slovenskej republiky Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 08.06.2017, spis. zn. ISžf/57/2016 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie*

*c) Sťažovateľovi priznáva náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 374,80 Eur, ktoré zaplatí Najvyšší súd Slovenskej republiky na účet jeho právneho zástupcu v lehote 1 mesiaca.“*

14. Sťažovateľka súčasne navrhla, aby ústavný súd odložil vykonateľnosť napadnutého rozsudku z dôvodu, že ním uložená povinnosť uhradiť daňovému úradu 21 755 € je už vykonateľná a existuje hrozba, že daňový úrad bude predmetnú sumu vymáhať prostredníctvom exekučného konania.

## II.

15. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

16. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy

zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

17. O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu, resp. jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

### **K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 ústavy**

18. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, svojvoľný, pretože právne závery v ňom vyslovené sú neodôvodnené, a to hlavne s ohľadom na nerešpektovanie relevantnej judikatúry Súdneho dvora, ako aj vzhľadom na rozdielnosť právnych záverov, ku ktorým dospel krajský súd vo svojom rozhodnutí oproti právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v napadnutom rozsudku, čím bolo porušené základné právo sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy ako aj právo podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľka zastáva názor, že najvyšší súd bez ďalšieho akceptoval rozšírenie dôkazného bremena aj v tom zmysle, aby preukázala splnenie daňových povinností aj u ďalších subjektov, čo je v rozpore s princípom rovnosti vyplývajúcim z čl. 47 ods. 3 ústavy. V konaní pred najvyšším súdom bola podľa sťažovateľky porušená tiež zásada ústnosti a priamosti, keďže najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu na základe odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom bez toho, aby dokazovanie zopakoval.

19. Článok 46 ods. 1 ústavy je primárnou ústavnou bázou pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany, a tým aj „bránou“ do ústavnej úpravy jednotlivých aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v čl. 46 až čl. 50 ústavy (porovnaj I. ÚS 117/05). Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu viazaného procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi, dodržiavanie ktorých je garanciou práva na súdnu ochranu, vo veci konať a rozhodnúť (porovnaj II. ÚS 88/01).

20. Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (porovnaj v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07).

21. Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je, ako už bolo uvedené, taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, zrejme, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porovnaj napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

22. Ťažiskovou námietkou sťažovateľky v súdnom konaní bolo poukázanie na dôkazy predložené počas daňovej kontroly, z ktorých vyplýva, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, a preto bol daný oprávnený dôvod na odpočet DPH.

23. V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že v daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 11, 24 – 25 a nasl.).

24. Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

25. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.

26. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonal dokazovanie listinnými dôkazmi (najmä faktúrami a zmluvami), zohľadnil výpovede svedkov a výsledky daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa sťažovateľky. Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že v rozporných obchodných prípadoch bolo preukázané vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a sťažovateľkou pre účely dosiahnutia daňovej výhody spočívajúcej v uplatnení odpočtu DPH.

27. Na odôvodnenie rozhodnutí daňových orgánov v danej veci a ich vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania uskutočnených zdaniteľných plnení v prospech zistení daňových orgánov a v relevantnej časti odôvodnenia svojho rozhodnutia k uvedenému uviedol:

*«Najvyšší súd, hoci je v súdnej sústave vrcholným garantom spravodlivej ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov, ako aj výchovy na zachovávanie zákonov, na čestné plnenie povinností a na úctu k právam iných osôb (§ 1 O.s.p.), tak vzhľadom na objektívny charakter pojmov dane z pridanej hodnoty (najmä rozsudok sp. zn. C-255/02 Súdného dvora vo veci účastníkov Halifax a spol. z 21. februára 2006) neodmieta myšlienku pri splnení základných podmienok pre spoločný systém dane z pridanej hodnoty (vid' bližšie Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty - ďalej na účely rozsudku len „Smernica č. 2006/112“), že aj zo zdaniteľných obchodov, ktorých výsledkom je stavba realizovaná bez príslušných, neskôr zrušených alebo s nepostačujúcimi povoleniami a licenciami, môže vzniknúť daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie DPH. Tento záver je však nižšie (vid' body č. 34 a č. 44) korigovaný vyslovením určitých podmienok.*

*V uvedenej súvislosti preto musí Najvyšší súd zdôrazniť, že nepreukázanie vopred prebiehajúceho konania podľa Stavebného zákona môže oprávnene vyvolať spoločensky nežiaducu situáciu, že dotknuté osoby neboli prizvané na pripomienkovanie zámeru stavby vrátane obchádzania tak dôležitých ochranných prvkov zabudovaných zákonodarcom v právnom systéme, ktoré majú za účel ochranu dôležitých celospoločenských hodnôt, ktorými ochrana života a životného prostredia najmä sú, a že ani neprebehlo odborné posudzovanie stavby, stavebných materiálov ako aj časti stavby (hore uvedený vysokozdvížny výťah) na jej vhodnosť a dosiahnutie sledovaného účelu.*

*Správca dane pri pochybnostiach, či vôbec žalobcom deklarovaná stavba multifunkčného dvojskladu v komplexe budov nachádzajúcich sa na adrese [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (t.j. Hala kontroly originality, Výstavný priestor vozidiel, Autosalón a Stanica technickej kontroly) existuje, správne očakával, že žalobca, ktorý o sebe tvrdí, že bol stavebníkom pri uvedenej stavbe multifunkčného dvojskladu, unesie dôkazné bremeno a predloží relevantné dôkazy nielen o oprávnení vykonávať stavbu [vid' vyššie uvedené*

stavebné a užívacie povolenia s oporou v zákone č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov - ďalej na účely rozsudku len „Stavebný zákon“)], ďalej o zabezpečení a priebehu stavby (stavebný denník, výdavky s prevozom alebo zaobstaraním stavebného materiálu, certifikáty a protokoly zo skúšok), jej ukončení ako aj o jej existencii.

Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že výstavba multifunkčného dvojskladu v tom rozsahu, ako je vymedzené v predmetu zmluvy o dielo (viď bod č. 4 a tam zmienené technické parametre stavby vrátane právnych a technických požiadaviek na vysokozdvížny výťah), si vyžaduje vydanie stavebného povolenia v zmysle § 55 ods. 1 Stavebného zákona.

Ak takýmto povolením stavebník nedisponuje, je celkom logicky očakávaná reakcia mestského úradu, ktorý popri výkone funkcie stavebného úradu plní aj správcu miestnych daní (najmä daní zo stavieb), že bude od žalobcu požadovať nápravu takto zistenej situácie najmä v zmysle § 88 ods. 1 písm. b), resp. vyvodí sankčné dôsledky v zmysle § 106 ods. 2 a 3 Stavebného zákona.

Najvyšší súd však na tomto mieste musí upozorniť, že žalobca počas daňovej kontroly, resp. v nasledujúcom daňovom konaní produkoval dôkazy, ktoré nepotvrdzujú takýto prístup a poukazoval iba na stavebné a užívacie povolenia, ktoré však neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008 alebo rozhodnutie o užívaní stavby z roku 2010).

Uvedené zistenia sa nasledovne prejavili aj pri preverení vlastníckych vzťahov k stavbám nachádzajúcim sa v komplexe budov na hore uvedenej adrese (viď bod č. 35) [REDAKOVANÉ] a to v prospech spoločnosti

- AUTO ROTOS s.r.o. so zápisom vlastníckeho práva na [REDAKOVANÉ] pre stavby: Výstavný priestor vozidiel - prístavba skladu C, Autosalón a servis, sklad C a D,

a naopak zápis vlastníckeho práva v prospech žalobcu na [REDAKOVANÉ] pre stavbu: Stanica technickej kontroly s nadobúdacím titulom - kúpa zo dňa 19.05.2005.

Zo získaných poznatkov počas daňovej kontroly správca dane správne posledne uvedenú stavbu Stanice technickej kontroly vylúčil z okruhu budov, ktoré by mohol stotožniť so stavbou multifunkčného dvojskladu.

*V uvedenej súvislosti správca dane za prítomnosti daňového zástupcu vykonal dňa 19.07.2013 výsluch svedka pána [REDAKOVANÉ] (viď príloha č. 69 spisu správcu dane), ktorý vypracoval nielen projekty stavieb ale aj zmeny stavieb pred dokončením vrátane projektov skutočného vyhotovenia stavieb. Menovaný svedok potvrdil, že pri viacerých stavbách pre hore uvedeného stavebníka (Hala na kontrolu originality vozidiel ako aj prístavba k Hale C) vystupoval ako technický dozor, pričom osobne vykonával zápisy do stavebných denníkov.*

*Na stavbách, ktoré sa začali realizovať, svedok vylúčil zmenu stavby s výnimkou prístavby skladu C.*

*Z výpovedi uvedeného svedka pre Najvyšší súd vyplýva, že menovaný [REDAKOVANÉ], ako generálny projektant spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o. a súčasne aj vo funkcii technického dozoru na jej stavbách, vo svojej výpovedi špecifikoval, aké projekty pre investora, t.j. spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. vyprojektoval.*

*Skutočnosť, že medzi projektmi, ktoré vymenoval, neuviedol projekt na výstavbu multifunkčného dvojskladu, potvrdzuje podľa Najvyššieho súdu pochybnosti žalovaného, že nebolo preukázané ani projekčné zrealizovanie takejto stavby.*

*Potom, na základe uvedených skutočností bol žalobca povinný na preukázanie svojich tvrdení (dôkazné bremeno) predložiť správcovi dane platnú stavebnú (projektovú) dokumentáciu, v zmysle ktorej mal dodávateľ stavby aj stavbu vykonať, a s jej pomocou mal správcovi dane na mieste (v teréne) preukázať, kde sa uvedená stavba (multifunkčný dvojsklad) aj nachádza.*

*Hoci Najvyšší súd nie je odborným miestom na technické posudzovanie stavieb, nemôže logicky pripustiť, že tak náročnú stavbu, ako je opísaná v zadaní zmluvy o dielo, by dodávateľ stavby bez uvedenej dokumentácie bol schopný zabezpečiť.*

*Na tomto mieste musí Najvyšší súd poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci.*

*Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného právu, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalostí), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.*

*Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, polom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobcu ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.»*

28. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

29. Sťažovateľka tiež zastáva právny názor, že v daňovom konaní bola neprípustne zaťažovaná preukazovaním splnenia si daňových povinností u ďalších daňových subjektov, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na strane sťažovateľky. Tento právny záver správcu dane najvyšší súd akceptoval.

30. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku k uvedenej námietke sťažovateľky uviedol:  
«... bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že ním deklarovany a existujúci multifunkčný dvojsklad legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti.

*Toto dôkazné bremeno však žalobca v daňovom konaní a ani v predchádzajúcej daňovej kontrole neunesol, a to prinajmenej s prihliadnutím na absenciu záväznej dokumentácie a potvrdení, ktoré Stavebný zákon neodmysliteľne spája s vyhotovením a užívaním stavby. Preto sa nemôže Najvyšší súd stotožniť s názorom krajského súdu, že správca dane bol „ex offo“ zaťažený povinnosťou predmet zdaniteľného plnenia (t.j. tvrdený multifunkčný dvojsklad) vyhľadávať v teréne (vid' bod č. 12 v spojení s bodom č. 47).*

*Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7...*

*Ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej stavebnej a inej dokumentácie (najmä projekt stavby v zmysle § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebný na vydanie stavebného povolenia vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcii stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník v rozsahu vymedzenom v § 46d stavebného zákona či atesty pre nebezpečné zariadenia), ktoré by preukázali podiel dodávateľa stavby na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá a následne mala byť prevzatá žalobcom na základe nižšie uvedeného preberacieho protokolu z 26.11.2010...*

*...Je nepochybné, že porovnaním označenia stavieb zachyteným na stavebných alebo užívacích povoleniach (vid' bod č. 31), v evidencii vlastníckych vzťahov (vid' bod č. 38), vo výpovedi svedka pána [REDACTED] (vid' bod č. 39) ako aj s označením stavieb, ktoré sa nachádza na citovanom listinnom dôkaze, činí veľké problémy bez súčinnosti žalobcu určiť, ktorá z uvedených stavieb by sa mohla označiť za multifunkčný dvojsklad.*

*Tiež, čo sa týka zmluvných povinností dodávateľa stavby, ktoré sú zakotvené v zmluve o dielo zo 16.02.2010 a ktorá zmluva o dielo je značne jednoduchá (čo neuniklo ani pozornosti krajského súdu), tak v zmysle čl. I. ods. 2 citovanej zmluvy je zdôraznené, že súčasťou predmetu plnenia nie je dodávka realizačnej projektovej dokumentácie. Toto je potom doplnené záväzkom žalobcu odovzdať dodávateľovi stavby stavenisko, a to v stave zodpovedajúcom projektovým podmienkam (viď čl. VIII. ods. I citovanej zmluvy), ako aj ďalšou povinnosťou žalobcu zaobstarat' a odovzdať dodávateľovi stavby ako zhotoviteľovi projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu tejto zmluvy.*

*Ďalej v zmysle čl. IX. ods. 1 citovanej zmluvy bol dohodnutý mechanizmus odovzdania a prevzatia diela. Až z preberajúceho protokolu (príloha A1) z 26.11.2010 spísaného medzi žalobcom a dodávateľom stavby pre Najvyšší súd vyplývajú jednotlivé stavebné a lokalizačné podrobnosti stavby, t.j. koľko a ako označených miestností má tvoriť deklarovанú stavbu multifunkčného dvojskladu (t.j. sklad „B“ pozostávajúci z miestností č. 1.02, 1.03, 1.04, 1.05 a č. 1.06), ako aj použité stavebné materiály (nosníky, ich uloženie, štruktúra podlahy) vrátane dodávky osvetlenia a kúrenia.*

*Všetky uvedené detaily podporujú naďalej mienku správcu dane, že bez adekvátnej dokumentačnej podpory (t.j. projekt, rozpis stavebného materiálu, náklady spojené s jeho presunom na stavbu ako aj na stavbe samotnej, poprípade certifikáty výrobkov a stavebných materiálov vrátane potrebných rozhodnutí v zmysle Stavebného zákona), nie je možné nielen uvedenú stavbu zrealizovať ale aj užívať na podnikanie žalobcu.*

*Navyše pozornosti Najvyššieho súdu neuniklo, že v daňovom spise je založený aj Projekt skutočného vyhotovenia stavby bez uvedenia dátumu pre žalobcu označeného kolektívom autorom ako stavebník. Avšak tento projekt, hoci je podpísaný uvedenými autormi, tak ho Najvyšší súd nemôže vyhodnotiť ako relevantný listinný dôkaz, nakoľko nie je verifikovaný stavebným úradom pre účely stavebného konania v zmysle § 67, resp. § 81 až § 81 b Stavebného zákona.*

*Navyše, pokiaľ v preberajúcom protokole žalobca odsúhlasil vykonanie prác v klampiarskej dielni haly A1 s deklarovanou dĺžkou 88m, túto časť diela ani pri vynaložení všetkého úsilia Najvyšší súd v uvedenom projekte skutočného vyhotovenia stavby neidentifikoval ani s pomocou legendy miestností.*

Ďalej, čo sa týka vierohodnosti prehlásenia pána [REDAKOVANÉ], spoločného konateľa tak spoločnosti [REDAKOVANÉ] ako aj spoločnosti [REDAKOVANÉ], Najvyšší súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru (napríklad žalovaným citovaný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf140/2011 zo dňa 18. apríla 2012), že nie je možné nahradiť svedeckú výpoveď prehlásením, nakoľko prehlásenie je vyhodnotené ako forma obchádzania svedeckej výpovede a jej dôsledkov, a ako také je preto správnymi súdmi vyhodnotené ako neprípustný dôkaz v daňovom konaní.

Preto právny záver krajského súdu (viď bod č. 14), že sa žalovaný nevyjadril k celkom podozrivej okolnosti, ako mohol dodávateľ stavby zabezpečiť čestné prehlásenia konateľa nekontaktných spoločností [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] je nedôvodný, čo správne aj žalovaný naznačil v odvolaní.

Navyše správca dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistil závažné skutočnosti, že

- spoločnosť [REDAKOVANÉ] je v mieste sídla neznáma, čo potvrdil aj vlastník nehnuteľnosti, že nikdy tam ani sídlo nemala,

- spoločnosť [REDAKOVANÉ] sa na adrese sídla nenachádza, za rok 2010 nepodala žiadne priznanie, registrácia platiteľa DPH jej bola zrušená z úradnej moci dňom 31.07.2010; uvedená spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a nemala u správcu dane nahlásené ani žiadne prevádzky,

- menovaný konateľ obidvoch spoločností je na adrese trvalého pobytu neznámy, Register obyvateľov Slovenskej republiky oznámil, že uvedený pán [REDAKOVANÉ] má od 10.08.2009 trvalý pobyt na adrese [REDAKOVANÉ] bez uvedenia ulice a čísla domu, a štatút bezdomovca aj potvrdila Evidencia obyvateľov na Mestskom úrade v [REDAKOVANÉ]

Preto Najvyšší súd na rozdiel od krajského súdu musel potvrdiť preskúmateľnosť záverov napadnutého rozhodnutia o tom, že vo vzťahu k uplatnenému právu na odpočítanie DPH za zabezpečenie stavebných prác, poddodávok a HIM v zmysle zmluvy o dielo zo 16.02.2010 žalobcu nepreukázal, že u dodávateľa stavby a jeho subdodávateľov nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.»

31. Z citovaného odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší súd dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené daňovými orgánmi odôvodňovali pochybnosti o tom, že došlo k zdaniteľnému plneniu tak, ako ho deklarovala sťažovateľka. Bolo potom vecou daňového subjektu, aby tieto pochybnosti správcu dane jednoznačným spôsobom odstránil. Takto vznesená požiadavka extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu nad rámec zákona.

32. V tomto smere je potrebné poukázať na čl. 246 smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („Po celé obdobie uchovávanía faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu, ako aj ich čitateľnosť.“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a tento má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav.

33. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

34. V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase daňovej kontroly a rozhodovania daňového úradu) platiteľovi dane povinnosť viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách. Inak povedané, zákon o DPH ukladá daňovému subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a službách a v rámci

daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru a služby.

35. Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci pri vykonaní daňovej kontroly správcovi dane bola sťažovateľka povinná preukázať reálnosť tvrdených obchodov a bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodaným plnením, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak učinil v protokole o daňovej kontrole. V rámci vyrubovacieho konania sťažovateľka predložila svoje vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane následne vykonal ústne pojednávania s viacerými svedkami, ku ktorým sa sťažovateľka vyjadrila v rámci prerokovania pripomienok a dôkazov 19. apríla 2013. V tomto momente konania bolo na sťažovateľke, aby v reakcii na priebeh vyrubovacieho konania hodnoverne preukázala reálnosť zdaniteľných obchodov aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nielen predložením faktúr a zmlúv) preukazujúcimi jej tvrdenia o reálnosti zdaniteľných obchodov tak, ako ich deklarovala v predložených dokladoch. Správca dane po vyhodnotení všetkých vykonaných dôkazov dospel k záveru, že zo strany sťažovateľky nedošlo k predloženiu takých dokladov a dôkazov, ktoré by jeho pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného obchodu odstránili.

36. V súvislosti s námietkou sťažovateľky, že vo veci uznania/neuznania nároku na odpočet DPH jej malo byť preukázané, že vedela alebo mala vedieť, že sa nadobudnutím tovaru alebo služieb zúčastnila na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa odpočítania DPH, ústavný súd dodáva, že správca dane v konaní nepreukazuje úmysel daňového subjektu o podvodnom konaní, ale je to práve daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

37. Najvyšší správny súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“), na ktorý je vhodné v tomto momente poukázať, k problematike v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uviedol: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň

přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

38. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

39. *Sťažovateľka ďalej predniesla námietky reagujúce predovšetkým na relevantnú judikatúru Súdneho dvora rysujúcu jej opačný postoj k spornej téme, než k akému dospel najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Najvyšší súd v danej súvislosti uviedol:*

*„Ďalšími podmienkami, ktoré uvedený rozsudok Súdneho dvora (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 25) neodmysliteľne a kumulatívne spája s právom na odpočítanie dane je, že žalobca ako osoba dotknutá zdaniteľným obchodom aby bola*

*- jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice,*

*- jednak využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných obchodov (plnení), a*

*- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.*

*Pokiaľ splní daňový subjekt uvedené podmienky, podľa Súdneho dvora právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté. Avšak boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ako cieľ uznaný a podporovaný Smernicou č. 2006/112, je podľa Súdneho dvora dôvodom, prečo sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie vrátane práva na odpočet DPH.*

*Najvyšší súd, nakoľko už vyššie zdôraznil (vid' bod č. 55), že žalobca nielenže existenciu multifunkčného skladu ale aj jeho využitie relevantným spôsobom nepreukázal, musí v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora potvrdiť záver žalovaného, že žalobca podmienky na odpočítanie dane nesplnil.“*

40. V prerokovávanej veci je vzhľadom na uvedené nepochybné, že najvyšší súd pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správcu dane pri posúdení splnenia podmienok na odpočítanie DPH na strane sťažovateľky vychádzal z judikatúry Súdneho dvora, ktorú ústavne udržateľným spôsobom aplikoval zohľadňujúc okolnosti a špecifiká danej veci, a preto nie je možné považovať napadnutý rozsudok za arbitrárny ani z tohto hľadiska.

41. K námietke sťažovateľky o porušení zásady ústnosti a priamosti v odvolacom konaní ústavný súd konštatuje, že v napadnutom rozsudku najvyšší súd uviedol, že ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) preskúmal rozsudok krajského súdu a vo veci v zmysle dôvodov uvedených „v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne... dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné..“.

42. Podľa § 250ja ods. 2 OSP odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné alebo ak vykonáva dokazovanie.

43. Vzhľadom na argumentáciu sťažovateľky sa ústavný súd zamerlal len na posúdenie, či v danom prípade mohol najvyšší súd rozhodnúť bez vykonania pojednávania a nezasiahnuť pritom do sťažovateľkou označených práv.

44. Z uvádzaného ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku vyplýva, že odvolací súd nariadi pojednávanie, len ak to považuje za potrebné alebo ak mieni vykonať dokazovanie. Je teda len na úvahe odvolacieho súdu, aby rozhodol, či pri prerokúvaní tej-ktorej veci považuje najmä s ohľadom na potrebu ďalšieho dokazovania vykonanie pojednávania vo veci za potrebné. Z obsahu napadnutého rozsudku najvyššieho súdu však nevyplýva, že by najvyšší súd v danej veci vykonával nejaké dokazovanie, preto jeho rozhodnutie nenariadiť pojednávanie možno hodnotiť ako využitie zákonom povolenej (ba dokonca predpokladanej) možnosti prerokovania odvolania proti rozsudku krajského súdu v rámci správneho súdnictva. Najvyšší súd podľa názoru ústavného súdu disponoval dostatkom informácií vyplývajúcich z priestupkového spisu, ako aj z konania pred súdom prvej inštancie, na ktorom sa pojednávanie vo veci uskutočnilo.

45. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, v ktorej uvádza, že postup súdneho orgánu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci,

nemožno považovať za porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy alebo práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (I. ÚS 8/96, I. ÚS 6/97, I. ÚS 670/2014).

### **K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru**

46. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

47. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESĽP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie dane, ktorú bola sťažovateľka povinná platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd odmieta sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

48. Úloha ústavného súdu sa v konaní podľa čl. 127 ústavy obmedzuje predovšetkým na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach

a základných slobodách (porovnaj I. ÚS 17/01, II. ÚS 137/08, III. ÚS 328/08, IV. ÚS 11/2010). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu zásadne len v miere posúdenia, či tieto sú zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň majú za následok porušenie základného práva alebo slobody (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

49. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

50. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo bez právneho významu zaoberať sa návrhom sťažovateľky na odloženie vykonateľnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

51. Podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde sa k rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko sudcu Milana Ľalíka.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 9. októbra 2017